

I profili Iva dell'assegnazione ed estromissione agevolata

di Marco Peirola - dottore commercialista, revisore legale e componente del Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne

La Legge di Stabilità 2016 ha riproposto un regime impositivo agevolato per consentire alle società commerciali di effettuare, entro il 30 settembre 2016, la cessione o l'assegnazione ai propri soci di immobili e di beni mobili registrati, nonché la trasformazione in società semplice, mentre per agli imprenditori individuali, sempre in via agevolata, è concessa la possibilità di estromettere i beni immobili strumentali dal proprio patrimonio.

Con il presente contributo si esaminano i profili Iva dell'assegnazione/estromissione e della trasformazione agevolata alla luce delle indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate con la [circolare n. 26/E/2016](#).

L'articolo 1, commi 115-120, L. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016) ha ripristinato le disposizioni agevolative in materia di imposte sui redditi per l'assegnazione e la cessione ai soci di alcune tipologie di beni immobili e beni mobili iscritti in pubblici registri, nonché per la trasformazione in società semplice delle società aventi per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni.

Anche sotto il profilo delle imposte indirette sono state previste alcune agevolazioni, essendo previsto che le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla metà e le imposte ipotecarie e catastali sono dovute in misura fissa, mentre non sono previste specifiche disposizioni agevolative in materia di Iva, per cui le assegnazioni, le cessioni e le trasformazioni agevolate vanno assoggettate a Iva secondo le regole ordinarie.

Assegnazione agevolata di beni ai soci ed estromissione degli immobili strumentali dell'imprenditore individuale

L'assegnazione di beni ai soci, al pari dell'esclusione da parte dell'imprenditore individuale di immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa, realizza un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, che si considera equiparata ad una cessione di beni a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 16, comma 1, della Direttiva n. 2006/112/CE, secondo cui "è assimilato a una cessione di beni a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale, lo trasferisce a titolo gratuito o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa, quando detto

bene o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'Iva".

La norma in esame, come completata dalla previsione dell'articolo 18, lettera c), della stessa Direttiva, che offre agli Stati membri la possibilità di assimilare a una cessione di beni effettuata a titolo oneroso "il possesso di beni da parte di un soggetto passivo o dei suoi aventi causa in caso di cessazione della sua attività economica imponibile, quando detti beni hanno dato diritto a una detrazione totale o parziale dell'Iva al momento dell'acquisto ...", è stata recepita dal Legislatore nazionale nell'articolo 2, comma 2, n. 5) e 6), D.P.R. 633/1972. È previsto, in particolare, che costituiscono cessioni di beni, rispettivamente, "la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o di coloro i quali esercitano un'arte o una professione o ad altre finalità estranee alla impresa o all'esercizio dell'arte o della professione, anche se determinata da cessazione dell'attività, con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19" (n. 5 del secondo comma dell'articolo 2) e "le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto nonché le assegnazioni e le analoghe operazioni fatte da altri enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica" (n. 6 del secondo comma dell'articolo 2).

Condizione di detraibilità dell'imposta in sede di acquisto

La qualificazione dell'assegnazione di beni come un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'eser-

cizio dell'impresa è di fondamentale importanza ai fini della verifica del presupposto oggettivo dell'imposta, in quanto il n. 6) del secondo comma dell'articolo 2, D.P.R. 633/1972 non ripropone, per l'assegnazione, la condizione di detraibilità dell'imposta "a monte" prevista, per l'estromissione, dal n. 5) dello stesso secondo comma dell'articolo 2.

Sul punto, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 26/E/2016 ha confermato che, alla luce della corrispondente disposizione comunitaria, come interpretata dalla Corte di Giustizia¹, l'assegnazione di beni ai soci realizza un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa, sicché a essa sono applicabili le disposizioni in materia di autoconsumo contenute nel citato articolo 2, comma 2, n. 5), D.P.R. 633/1972, laddove stabiliscono la non applicazione dell'Iva per "quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta ...". In pratica, nei casi in cui tali beni non abbiano consentito la detrazione in ragione del loro acquisto presso un soggetto "privato", ovvero poiché l'acquisto è avvenuto prima dell'introduzione dell'Iva nell'ordinamento interno (1° gennaio 1973), nonché nei casi in cui i beni sono acquistati o importati senza il diritto alla detrazione, neanche parziale, della relativa imposta, ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2, D.P.R. 633/1972, l'assegnazione o l'estromissione non configura un'operazione rilevante ai fini dell'imposta.

Il principio esposto, che si pone in linea con il consolidato orientamento della prassi amministrativa², trova applicazione anche nel caso di acquisto dell'immobile senza applicazione dell'imposta al quale abbiano fatto seguito interventi di riparazione e di recupero edilizio per i quali, invece, si sia provveduto alla detrazione della relativa imposta. Nell'ipotesi considerata, infatti, la fuoriuscita del bene dalla sfera giuridica ed economica del soggetto passivo non dà luogo a una operazione rilevante ai fini dell'Iva, per cui il cambio di destinazione del bene implica l'obbligo di rettificare la detrazione dell'imposta assolta per le suddette spese, qualora le stesse siano incrementative del valore dell'immobile e non abbiano esaurito la loro utilità all'atto dell'assegnazione/estromissione³.

In definitiva, rilevano agli effetti dell'imposta, tutte le

assegnazioni/estromissioni di beni per le quali l'operatore abbia detratto, integralmente o parzialmente, l'Iva addebitata in sede di rivalsa al momento dell'acquisto, dell'importazione o dell'effettuazione degli interventi di riparazione e di recupero edilizio. Viceversa, sono esclusi dall'ambito applicativo del tributo le fattispecie di assegnazione/estromissione in relazione alle quali la detrazione non è stata operata.

Determinazione della base imponibile

La qualificazione dell'assegnazione di beni come un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa implica che a essa si applichino le stesse disposizioni che regolano, agli effetti dell'Iva, la determinazione della base imponibile e la rettifica della detrazione.

Il riferimento normativo è rappresentato dall'articolo 74 della Direttiva 2006/112/CE, secondo cui:

"per le operazioni di prelievo o di destinazione da parte di un soggetto passivo di un bene della propria impresa o di detenzione di beni da parte di un soggetto passivo o da parte dei suoi aventi diritto in caso di cessazione della sua attività economica imponibile, contemplate agli articoli 16 e 18, la base imponibile è costituita dal prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza del prezzo di acquisto, dal prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni".

Nella disciplina nazionale, il criterio di determinazione della base imponibile applicabile nelle ipotesi in considerazione è quello previsto dall'articolo 13, comma 2, lettera c), D.P.R. 633/1972, nel testo riformulato dalla L. 88/2009 (Comunitaria 2008), che dà rilevanza, in linea con la corrispondente disposizione comunitaria, "al prezzo di acquisto o, in mancanza, al prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni ...".

Fermo, quindi, restando che non trova applicazione in ambito Iva la disposizione contenuta nel regime agevolativo introdotto dalla Legge di Stabilità 2016 che consente di determinare la base imponibile delle assegnazioni in funzione del valore catastale dell'immobile, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 26/E/2016 ha chiarito, coerentemente all'elaborazione della giurisprudenza comunitaria, che il criterio del prezzo di acquisto o di costo, in sostituzione di quello del "valore normale", di cui all'articolo 14, D.P.R. 633/1972, implica che la base imponibile dell'assegnazione/estromissione non comprenda il "ricarico" normalmente praticato sul mercato per quel bene, bensì sia costi-

¹ Cfr. cause riunite C-322/99 e C-323/99 del 17 maggio 2001, Fischer e Brandenstein.

² Cfr. circolare n. 40/E/2002 (§ 1.4.11) e, più recentemente, risoluzioni n. 194/E/2002 e n. 191/E/2009.

³ Cfr. circolare n. 40/E/2002 (§ 1.4.11), cit. e risoluzione n. 194/E/2002, cit..

tuita dal prezzo di acquisto del bene “attualizzato” al momento della fuoriuscita dalla sfera economica e giuridica del soggetto passivo.

Nello specifico, ripercorrendo le indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia, il prezzo di acquisto del bene è dato dal suo valore residuo al momento della destinazione estranea all’impresa, che tiene quindi conto dell’evoluzione del valore del bene tra la data dell’acquisto e quella della destinazione estranea all’attività, cioè dell’eventuale deprezzamento o apprezzamento intervenuto rispetto alla data di acquisto⁴.

Tenuto conto che l’articolo 74 della Direttiva 2006/112/CE, a differenza del citato articolo 13, comma 2, lettera c), D.P.R. 633/1972, dà rilevanza al prezzo di acquisto dei beni simili, anziché al prezzo di costo dei beni simili, i giudici comunitari hanno affermato che il prezzo di costo può essere preso in considerazione per determinare la base imponibile solo in mancanza del prezzo di acquisto del bene o di un bene simile⁵. Nel caso, quindi, dell’immobile che il soggetto passivo non ha acquistato ma costruito, se esiste un bene simile sul mercato, la base imponibile dell’Iva dovuta in sede di assegnazione/estromissione è costituita dal prezzo di acquisto, al momento di tale destinazione, di un immobile simile, vale a dire “*la cui situazione, dimensione e altre caratteristiche essenziali siano simili a quelle dell’immobile di cui trattasi*”.

Riguardo, invece, al criterio del prezzo di costo, la Corte ha stabilito che, per prezzo di costo, s’intende il prezzo di mercato di un bene simile, tenuto conto dei costi di trasformazione di tale bene⁶.

Tenendo conto delle indicazioni giurisprudenziali richiamate, la circolare n. 26/E/2016 ha precisato che, ai fini della determinazione della base imponibile, il prezzo di acquisto non può essere limitato all’importo pagato per acquistare il bene, ma deve comprendere anche tutte le spese sostenute per riparare e completare il bene stesso durante la sua vita aziendale (sempreché si tratti di spese relative ad acquisti di beni e servizi in relazione ai quali sia stata applicata l’imposta e sia stata operata la detrazione della medesima), tenendosi, comunque, conto, anche con riferimento a queste, del deprezzamento che il bene ha subito nel tempo. Restano, tuttavia, da chiarire le modalità che in concreto devono essere adottate per

⁴ Cfr. causa C-142/12 dell’8 maggio 2013, Marinov e cause C-322/99 e C-323/99 del 17 maggio 2001, cit..

⁵ Cfr. causa C-16/14 del 23 aprile 2015, Property Development Company.

⁶ Cfr. Corte di Giustizia causa C-299/11 dell’8 novembre 2012, Gemeente Vlaardingen.

determinare il deprezzamento.

Lo stesso criterio, precisa l’Agenzia, deve ritenersi applicabile anche nelle ipotesi di assegnazione/estromissione di beni detenuti in forza di un contratto di *leasing* per i quali sia stata esercitata l’opzione di acquisto. Anche in tali casi, il valore dei beni deve corrispondere al valore residuo degli stessi al momento del prelievo, in modo tale che si tenga conto, come precedentemente indicato, dell’evoluzione del valore dei beni tra la data della loro acquisizione e quella della loro assegnazione/estromissione. Per effetto di tale impostazione, l’assegnazione/estromissione dopo il riscatto assume rilevanza, ai fini Iva, non già in funzione del solo prezzo di riscatto, ma di un valore che, oltre gli apprezzamenti e deprezzamenti, va calcolato tenendo conto anche dei canoni di *leasing* pagati prima dell’esercizio del riscatto.

Rettifica della detrazione

Tenuto conto che, ai sensi dell’articolo 19-*bis*2, comma 8, D.P.R. 633/1972, i fabbricati o porzioni di fabbricati sono comunque considerati beni ammortizzabili e che, per essi, il periodo di “osservazione fiscale” è pari a 10 anni, l’obbligo di operare la rettifica dell’Iva detratta al momento dell’acquisto, con riversamento dell’imposta in un’unica soluzione, per tanti quinti o tanti decimi quanti sono gli anni mancanti al compimento del periodo quinquennale o decennale di rettifica, dipende naturalmente dal regime impositivo con il quale i beni ammortizzabili sono assegnati/estromessi.

La circolare n. 26/E/2016 ha ulteriormente precisato che, in caso di assegnazione/estromissione di immobili acquisiti mediante contratto di *leasing* per i quali sia stata esercitata l’opzione d’acquisto, ai fini del computo del periodo decennale di rettifica della detrazione occorre, di regola, fare riferimento alla data di esercizio del diritto di acquisto del bene da parte dell’utilizzatore, essendo da tale momento che, a norma del citato articolo 19-*bis*2, comma 8, D.P.R. 633/1972, decorre il periodo decennale di “tutela fiscale”.

Come già altrove evidenziato⁷, il chiarimento in esame non si ritiene, tuttavia, corretto, in quanto le disposizioni che regolano le rettifiche da cambio di destinazione e da variazione del *pro rata* fanno riferimento, per i fabbricati, all’anno di acquisto o di

⁷ Cfr. P. Centore e M. Peirola, “Assegnazione di beni in leasing: indicazioni contraddittorie dall’Agenzia”, in Quotidiano Ipsos del 10 giugno 2016. Si veda anche M. Peirola, “Assegnazione di beni in leasing: riflessi Iva”, in Quotidiano Ipsos del 23 aprile 2016.

ultimazione, ex articolo 19-bis2, comma 8, D.P.R. 633/1972, sicché il periodo di “attenzione fiscale” ha carattere oggettivo e non soggettivo, nel senso che riferendosi al bene, può considerarsi iniziato nella sfera giuridica della società concedente per essere poi trasferito, per gli anni mancanti al suo compimento, al soggetto utilizzatore che ha esercitato il riscatto.

A conferma di questa conclusione, la [risoluzione n. 178/E/2009](#) ha precisato che *“la rettifica deve essere effettuata tenendo conto del momento di acquisto o ultimazione dei beni immobili ..., a nulla rilevando le modalità di acquisizione degli stessi (acquisto-costruzione, in appalto-acquisizione, in leasing)”*. Si tratta, nello specifico, di un’indicazione che, pur essendo riferita alla locazione di fabbricati trasferiti alla società beneficiaria a seguito di un’operazione di scissione parziale, assume portata generale, applicandosi non solo a prescindere dall’ipotesi di “trasformazione sostanziale soggettiva” (ad esempio fusione, conferimento, etc.) in concreto intervenuta, ma anche nelle situazioni ordinarie, in cui l’immobile sia acquisito in *leasing* e, poi, riscattato dall’operatore originario.

Trasformazione agevolata in società semplice

Premesso che il regime agevolativo si applica anche alle società commerciali che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei fabbricati e che si trasformano in società semplice, per quanto riguarda l’Iva, l’articolo 2, comma 3, lettera f), D.P.R. 633/1972 esclude dal campo di applicazione dell’imposta *“i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti”*.

La circolare dell’Agenzia delle entrate n. 26/E/2016 (Capitolo III, Parte II) ha evidenziato che la società semplice, avendo come oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni, non svolge un’attività rilevante ai fini Iva, in quanto ai sensi dell’articolo 4, comma 2, n. 2), D.P.R. 633/1972, svolgono attività d’impresa solo gli enti pubblici e privati, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici che hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali o agricole. Poiché ai fini civilistici le società semplici non possono svolgere attività commerciali (articolo 2249, cod. civ.), la disposizione recata dall’articolo 4, comma, n. 2), del Decreto Iva deve essere limitata, per le società semplici, al solo svolgimento di attività agricole⁸.

L’assenza della qualifica imprenditoriale in capo alla società semplice, avente come oggetto esclusivo o principale la gestione di beni, comporta che la trasformazione di una società commerciale in una società semplice di mera gestione immobiliare determina la cessazione dell’attività imprenditoriale, configurando un’ipotesi di destinazione a finalità estranee all’esercizio dell’impresa, ai sensi dell’articolo 2, comma 2, n. 5), D.P.R. 633/1972.

Di conseguenza, l’operazione di trasformazione realizza il presupposto oggettivo dell’Iva, se in sede di acquisto dei beni è stata operata la detrazione dell’imposta, ed è assoggettata alle stesse regole applicabili all’assegnazione/estromissione ai fini della determinazione della base imponibile e della rettifica della detrazione.

⁸ Cfr. circolare n. 40/E/2002 (§ 1.4.11), cit. e circolare n. 112/E/1999 (Parte II, § 1).